

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 28602C

Inscrit le 12 mai 2011

Audience publique du 29 novembre 2011

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 4 avril 2011 (n° 26085 du rôle)
dans un litige l'opposant à**

- **la société civile immobilière ... SCI, ...**
- **M. ..., ...**
- **M. ..., ...**

en matière d'impôt sur le revenu

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 28602C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 12 mai 2011 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre du Trésor, en remplacement du ministre des Finances, le 10 mai 2011, au nom de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 4 avril 2011, par lequel ledit tribunal a déclaré fondé le recours introduit au nom de la société civile immobilière ... SCI, établie et ayant son siège social à ..., et Messieurs ... et ..., tous les deux avocats, ayant pour adresse professionnelle ..., tendant à la réformation du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2006, émis le 28 mai 2008 par le bureau d'imposition Sociétés 3 de Luxembourg à l'égard de la société civile immobilière ..., de manière à avoir réformé ledit bulletin d'établissement dans le sens qu'en application de l'article 99^{ter} (1) LIR la plus-value de cession de l'immeuble sis au n° 62 de l'avenue Guillaume à Luxembourg-Ville réalisée en date du 6 septembre 2006 est à imposer comme immeuble ayant fait partie du patrimoine privé de Messieurs ... et ..., conformément à l'article 132 (2) 2 LIR, ainsi qu'à avoir condamné l'Etat aux dépens de l'instance ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 1^{er} juin 2011 par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de la société civile immobilière ... et de Messieurs ... et ... ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 1^{er} juillet 2011 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu le courrier du 23 septembre 2011 informant la Cour de ce que Maître Lionel NOGUERA, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, occupe pour compte de la société civile immobilière ... et de Messieurs ... et ... en remplacement de Maître Alain STEICHEN ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Lionel NOGUERA et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 octobre 2011.

Le bureau d'imposition Sociétés 3 de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », émit le 28 mai 2008 à l'égard de la société civile immobilière, ci-après dénommée « *la société* ... », un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2006.

Par courrier de leur mandataire du 21 août 2008, la société ..., ainsi que ses deux associés, Messieurs ... et ..., firent introduire une réclamation à l'encontre du prédit bulletin d'établissement auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* ».

Cette réclamation étant restée sans réponse, la société ... et Messieurs ... et ... introduisirent, en date du 15 septembre 2009, auprès du tribunal administratif un recours tendant à la réformation du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2006, émis le 28 mai 2008.

A travers un jugement du 4 avril 2011, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme et, au fond, le déclara justifié et réforma en conséquence le bulletin d'établissement entrepris en ce sens qu'en application de l'article 99^{ter} (1) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « LIR », la plus-value de cession de l'immeuble sis au n° 62 de l'avenue Guillaume à Luxembourg-Ville réalisée en date du 6 septembre 2006 est à imposer comme immeuble ayant fait partie du patrimoine privé de Messieurs ... et ... conformément à l'article 132 (2) 2 LIR, l'Etat ayant en outre été condamné aux dépens de l'instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 12 mai 2011, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 4 avril 2011.

L'Etat critique les premiers juges pour avoir à tort fait droit à la demande des parties intimées en considérant que l'immeuble en cause, donné en location à un tiers de 1997 à 2006, ne serait plus rattaché à l'exercice de leur profession libérale depuis 1997, mais qu'il aurait fait partie de leur patrimoine privé, de sorte que la plus-value dégagée par la cession dudit immeuble rentrerait dans le champ d'application de l'article 99^{ter} LIR prévoyant l'imposition au demi-taux global. L'Etat estime par contre que seule l'imposition de cette plus-value au taux plein en tant que bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale serait conforme à la loi, au motif que l'immeuble en cause aurait continué à faire partie de l'actif investi même après le déménagement de 1997 et jusqu'à sa cession en

l'année 2006 en l'absence d'un prélèvement et d'un transfert dans le patrimoine privé des deux associés à une date antérieure à la cession en l'année 2006. Selon l'Etat, la notion de prélèvement privé supposerait en effet une intention manifestée en ce sens qu'un acte concret et circonstancié documentant la réalité du prélèvement serait nécessaire, de manière qu'après le déménagement de l'étude, les parties intimées auraient disposé de deux possibilités, à savoir soit procéder au prélèvement de l'immeuble litigieux de l'actif investi pour le transférer dans le patrimoine privé des associés, opération qui aurait entraîné la découverte de la plus-value latente rattachée à l'immeuble et son imposition au taux plein, soit maintenir l'immeuble à l'actif net sans mise à découvert de la plus-value latente avec comme conséquence l'imposition de la plus-value de cession comme revenu d'une profession libérale au taux plein. Or, il résulterait des éléments du dossier que les parties intimées se seraient abstenues de tout acte de nature à laisser conclure à un éventuel prélèvement privé de l'immeuble litigieux et qu'elles auraient choisi la solution de la continuité de la situation, ce dont témoignerait l'imposition des revenus de la société ... en tant que revenus d'une profession libérale jusqu'en 2006, non autrement contestée par les parties intimées.

L'Etat reproche aux premiers juges une mauvaise interprétation, voire une mauvaise application au cas d'espèce de l'article 93 (2) LIR en retenant que cette disposition rendrait *de jure* le maintien de l'immeuble en cause dans l'actif investi impossible et qu'il serait automatiquement réputé relever du patrimoine privé des associés sans aucune démarche concrète. L'Etat considère que nonobstant l'article 93 (2) LIR, une démarche concrète serait toujours impérativement requise, notamment par application des dispositions du règlement grand-ducal du 11 août 1970 portant exécution de l'article 20 LIR, ci-après le « *règlement grand-ducal du 11 août 1970* », dont les articles 5 et 6 emporteraient que l'immeuble litigieux, tout en ayant cessé d'être affecté à l'exercice de l'activité professionnelle d'avocat des parties intimées, aurait continué à faire partie de l'actif investi jusqu'en 2006 en l'absence d'une manifestation expresse de volonté des associés de transférer ledit immeuble vers leur patrimoine privé.

Dès lors, l'Etat estime que ce serait à juste titre qu'au moment de la vente de l'immeuble litigieux en 2006, la plus-value afférente a été qualifiée de revenu d'une profession libérale et imposée au taux plein, les articles 99^{ter} et 132 LIR ne pouvant trouver application en l'espèce dans la mesure où ledit immeuble n'aurait jamais fait partie du patrimoine privé des associés.

Les parties intimées rappellent d'abord que la société ... aurait été constituée en 1987 pour acquérir une maison sise au A l'origine, une étude d'avocats dont notamment Messieurs ... et ... étaient les associés aurait occupé l'immeuble du Des loyers auraient été versés par l'étude à la société ..., de sorte à rembourser progressivement la dette bancaire contractée en vue de l'acquisition dudit immeuble. Suite au déménagement de l'étude le 11 septembre 1997 pour s'établir au ..., devenu le siège de toute l'activité de l'étude à partir de cette date, l'intégralité de l'immeuble dont question aurait été donnée en location à un tiers. Enfin, la société ... aurait vendu le 6 septembre 2006 l'immeuble de l'avenue Guillaume à un tiers en réalisant par cette opération une plus-value imposée par le bureau d'imposition en tant que « *bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale* ».

En droit, les parties intimées se rallient à la solution dégagée par les premiers juges et estiment que le délégué du gouvernement ferait une lecture erronée des dispositions légales et réglementaires en vigueur. Ainsi, tout en admettant que les articles 1 à 5 du règlement grand-ducal du 11 août 1970 s'appliqueraient valablement, sur base de l'article 20 LIR, dans le cadre de la catégorie du bénéfice commercial et que l'article 93 (1) LIR prévoirait l'applicabilité des dispositions des articles 16 à 60 LIR également dans le cadre des revenus

de professions indépendantes, il n'en resterait pas moins que l'article 93 (1) LIR limiterait ce renvoi aux dispositions qui sont « *compatibles avec les conditions de l'exercice de la profession libérale* », de manière que cette applicabilité par renvoi ne serait pas absolue. Or, l'article 93 (2) LIR imposerait précisément une exception à ce principe en limitant spécifiquement l'actif investi des professions libérales aux biens investis par nature, entraînant qu'un immeuble donné en location en raison d'un changement d'affectation ne peut plus figurer à l'actif investi d'un titulaire d'une profession libérale. Par voie de conséquence, l'article 6 du règlement grand-ducal du 11 août 1970, portant extension aux professions libérales de la possibilité de maintenir dans l'actif investi un bien malgré un changement d'affectation serait dépourvu de base légale pour être non conforme à l'article 93 (2) LIR et ne saurait partant trouver application en l'espèce.

L'Etat fait répliquer que les articles 5 et 6 du règlement grand-ducal du 11 août 1970 respecteraient l'article 93 (2) LIR, en ce que l'application de l'article 1^{er} du même règlement serait limitée à son alinéa (1) et que l'article 7 dudit règlement confirmerait encore « *l'intention poursuivie par le législateur* » de rendre l'article 5 applicable aux professions libérales. L'Etat ajoute que ledit article 5 constituerait une mesure économique et sociale tendant à éviter que les « *petits* » exploitants ou les titulaires de professions libérales souhaitant ou devant quitter un immeuble ayant servi jusque lors à l'exploitation sans l'utiliser désormais en tant qu'habitation personnelle soient exposés à l'imposition d'une plus-value importante pouvant mettre en péril la continuation de leur exploitation. Ainsi, les articles 5 et 7, ensemble avec l'article 6 du règlement grand-ducal du 11 août 1970 seraient « *à considérer comme exception au principe général énoncé à l'article 93 (2) LIR sans porter atteinte au caractère restrictif de ce dernier et donc sans détourner l'objectif poursuivi par le législateur* ». Finalement, l'Etat répète que « *l'état et la situation bilantaire* » de la société ... démontreraient que l'immeuble litigieux aurait toujours figuré au bilan comme immobilisé, qu'il aurait toujours été destiné à servir la profession libérale et qu'il « *servait* » toujours à la profession libérale.

Il se dégage de l'ensemble des éléments fournis que les parties s'accordent pour qualifier l'immeuble sis ... comme bien investi par destination affecté à l'exercice de la profession d'avocat par les deux associés de la société ... depuis son acquisition en 1987 jusqu'à la date du déménagement de l'étude au 11 septembre 1997, mais que les parties sont, comme le tribunal a relevé à bon escient, en désaccord sur la qualification à donner audit immeuble soit comme bien investi, soit comme bien du patrimoine privé pour la période postérieure à la date du 11 septembre 1997, cette qualification impliquant celle de la plus-value de cession de l'immeuble litigieux réalisée le 6 septembre 2006 soit comme plus-value dans le cadre d'une profession libérale, soit comme bénéfice de cession rentrant dans les revenus divers au sens de l'article 99 LIR.

L'article 93 (2) LIR dispose que « *l'actif net investi ne comprend, à l'endroit de la profession libérale que les biens qui, de par leur nature, sont destinés à servir à l'exercice de cette profession et dont la possession est en relation directe avec l'exercice de cette profession* ».

La Cour rejoint les premiers juges dans leur analyse que cette disposition pose une double condition cumulative afin de faire rentrer un bien économique dans le patrimoine d'exploitation d'une profession libérale, à savoir, d'une part, que les biens doivent de par leur nature être destinés à servir à l'exercice de la profession libérale et, d'autre part, que la possession de ces biens doit en outre être en relation directe avec l'exercice de cette profession libérale. Cette double exigence conditionnant le cercle de biens éligibles pour faire partie du patrimoine d'exploitation d'une profession libérale a pour effet pour le

contribuable, au moment de l'acquisition ou de la constitution du bien, que le bien doit nécessairement faire partie soit du patrimoine d'exploitation s'il répond aux deux conditions cumulatives, soit du patrimoine privé dans le cas contraire.

S'il est incontestable que cette double condition posée par l'article 93 (2) LIR doit trouver application au moment de l'acquisition ou de la constitution du bien économique afin d'impliquer son affectation à l'un des deux patrimoines, d'exploitation ou privé, les premiers juges en ont fait application en l'espèce également au stade ultérieur d'un changement dans l'utilisation du bien. En effet, les premiers juges ont retenu que dès après le déménagement de l'étude en date du 11 septembre 1997, l'immeuble en cause ne répondait plus aux deux conditions cumulatives de l'article 93 (2) LIR et ils en ont déduit que cet immeuble ne pouvait *de iure* plus être qualifié de bien investi relevant de l'actif investi servant à l'activité d'avocat, de sorte à être automatiquement réputé relever du patrimoine privé, sans qu'aucune démarche concrète ne fut, par ailleurs, requise dans le chef des associés.

Cependant, afin d'analyser la portée de l'article 93 (2) LIR, il faut néanmoins tenir compte du principe de base de l'applicabilité des règles concernant le bénéfice commercial, trouvant son expression dans le renvoi, par l'article 93 (1) LIR, aux dispositions des articles 16 à 60 LIR régissant le bénéfice commercial. Or, dans le cadre de cette catégorie de revenus, un bien économique faisant partie du patrimoine d'exploitation ne peut en être sorti en vue d'être transféré vers le patrimoine privé que par la voie du prélèvement personnel régi par l'article 42 (2) LIR. Un prélèvement personnel d'un bien investi par nature ne peut être admis qu'en cas de réunion d'une expression de volonté de prélèvement et d'un acte matériel de prélèvement qui s'analyse en un événement ou acte matériel qui doit avoir, de manière perceptible à partir de l'extérieur, l'effet de rompre définitivement le lien fonctionnel entre le bien en question et l'entreprise. Par voie de conséquence, un simple changement d'utilisation du bien ne représente pas un acte de prélèvement en l'absence d'une rupture définitive du lien matériel avec l'entreprise. Ces exigences quant à l'existence d'un prélèvement personnel d'un bien investi s'expliquent par les conséquences fiscales y attachées en ce que la plus-value latente inhérente au bien est découverte et soumise à l'impôt sur le revenu même en l'absence d'un revenu effectivement réalisé.

L'application du seul article 93 (2) LIR, à l'exclusion des articles 18, 20, 42 et 43 LIR, également à la question de savoir dans quelles hypothèses un bien économique ayant fait jusque lors partie du patrimoine d'exploitation d'une profession libérale doit être considéré comme étant transféré du patrimoine d'exploitation vers le patrimoine privé aurait ainsi pour conséquence que tout changement même temporaire ou accidentel de l'utilisation d'un bien investi devrait être qualifié de prélèvement personnel déclenchant automatiquement l'imposition de la plus-value latente inhérente à ce bien. Une telle intention, affectant largement la latitude du contribuable dans l'organisation de l'exercice de sa profession libérale et déclenchant une imposition immédiate en l'absence même d'un enrichissement effectif, tout en s'écartant essentiellement du régime applicable dans le cadre du bénéfice commercial, ne saurait être raisonnablement prêtée au législateur en l'absence d'une disposition légale expresse en ce sens. Or, ni les articles 91 à 94 LIR, ni l'article 93 (2) LIR en particulier ne comportent une disposition expresse portant exclusion, en ce qui concerne les professions libérales, du régime des prélèvements personnels découlant des articles 18, 20, 42 et 43 LIR.

Dans ces conditions, la Cour ne peut pas admettre que l'intention du législateur ait été celle de voir appliquer l'article 93 (2) LIR de manière exclusive également à la question de savoir dans quelles conditions un bien économique ayant fait partie de l'actif investi servant à l'exercice d'une profession libérale peut ou doit être considéré comme étant prélevé de l'actif

investi. Il y a plutôt lieu d'admettre que l'article 93 (2) LIR régit essentiellement la question de l'affectation d'un bien économique à l'un des deux patrimoines, d'exploitation ou privé, d'un titulaire d'une profession libérale au moment de l'acquisition ou de la constitution du bien économique afin de délimiter plus restrictivement les contours admissibles du patrimoine d'exploitation d'une profession libérale par rapport à celui d'une entreprise commerciale, mais que cette disposition n'affecte pas l'applicabilité, par renvoi y également prévu, des dispositions en matière de bénéfice commercial régissant les conditions dans lesquelles un bien doit être considéré comme ayant été prélevé du patrimoine d'exploitation.

Dès lors, l'applicabilité des articles 42 (2) LIR, définissant le prélèvement personnel, et 20 LIR, ensemble le règlement grand-ducal du 11 août 1970 pris en son exécution, n'est pas tenue en échec, outre le renvoi y opéré, par les dispositions de l'article 93 (2) LIR concernant tous les biens intégrés antérieurement au patrimoine d'exploitation d'une profession libérale conformément à ces mêmes dispositions. Plus particulièrement, l'article 6 du règlement grand-ducal du 11 août 1970 a valablement pu rendre applicables aux titulaires de professions libérales les articles 1 (1), 2 et 5 du même règlement. Ainsi, les articles 1 (1) et 5 de ce règlement doivent être interprétés, en ce qui concerne les professions libérales, en ce sens que les immeubles et parties d'immeubles destinés de par leur nature à servir à la profession libérale et dont la possession était jusque lors en relation directe avec l'exercice de cette profession, de manière qu'ils faisaient nécessairement partie de l'actif investi dans le cadre de la profession libérale conformément à l'article 93 (2) LIR, qui cessent de répondre à cette double condition pour une cause autre que l'affectation à des fins d'habitation personnelle par le titulaire de la profession libérale peuvent néanmoins continuer à rester compris à l'actif investi.

Il s'ensuit que l'argumentation des intimés relative à la non-conformité de l'article 6 du règlement grand-ducal du 11 août 1970 à l'article 93 (2) LIR est à rejeter comme non justifiée.

Il découle de ces développements qu'en l'espèce, l'immeuble en cause n'a pas fait l'objet d'un prélèvement personnel *ipso jure* du fait du déménagement de l'étude d'avocats en date du 11 septembre 1997, mais qu'un prélèvement personnel devait résulter d'une volonté perceptible des associés, manifestée par un acte de prélèvement matériel ayant entraîné la rupture définitive du lien fonctionnel ayant lié ledit immeuble à l'exercice de la profession libérale.

Or, c'est à bon escient que le délégué du gouvernement précise que nonobstant le déménagement de l'étude d'avocats de Messieurs ... et ..., l'immeuble en cause a été maintenu au patrimoine de la société ... depuis l'année 1997 jusqu'à sa cession en 2006, qu'il a continué à être qualifié de 1997 à 2006 de bien de l'actif investi dans le cadre de la profession libérale exercée par les Messieurs ... et ..., les revenus dégagés par la mise en location dudit immeuble ayant été qualifiés de revenus provenant d'une profession libérale par les bulletins d'établissement séparé et en commun des revenus de la société ... pour toutes ces années, et que cette qualification n'a jamais été contestée à travers l'exercice d'une voie de recours à l'encontre d'un quelconque de ces bulletins d'établissement.

Pour le surplus, l'immeuble en cause n'a, d'après les éléments fournis en cause, jamais servi d'habitation personnelle à l'un des associés et les parties intimées n'ont fait état d'aucun autre acte matériel antérieur à la cession du 6 septembre 2006 qui aurait eu pour conséquence la rupture définitive du lien entre l'immeuble en cause et la profession libérale exercée par les Messieurs ... et ... et devrait partant être qualifié de prélèvement privé dudit immeuble, étant rappelé que la mise en location dudit immeuble à un tiers s'analyse en un

simple changement d'utilisation du bien ne représentant pas un acte de prélèvement en l'absence d'une rupture définitive du lien matériel avec l'entreprise.

Il s'ensuit que c'est à juste titre que le bureau d'imposition a considéré qu'en l'absence d'un prélèvement personnel antérieur, l'immeuble en cause faisait toujours partie, au moment de sa cession en date du 6 septembre 2006, de l'actif investi dans le cadre de la profession libérale exercée par les Messieurs ... et ... et que la plus-value réalisée en raison de cette cession était à qualifier de bénéfice courant dans le cadre de l'exercice de la profession libérale par Messieurs ... et

Par voie de conséquence, l'appel étatique est à déclarer justifié et le jugement entrepris encourt la réformation en ce sens que le recours est à rejeter comme n'étant pas fondé.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel du 12 mai 2011 en la forme,
au fond, le déclare justifié,
partant, réformant le jugement entrepris du 4 avril 2011, rejette le recours comme n'étant pas fondé,
condamne les parties intimées aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 29 novembre 2011 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS

s.DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative